

Henryk Dzwonkowski

## **Opinia prawna w sprawie zasadności przyjętego przez Służbę Celną stanowiska dotyczącego nakładania zobowiązań celnych i podatkowych wobec osób dokonujących przywozu paliwa z obwodu kaliningradzkiego (okręgu królewieckiego)<sup>1</sup>**

Legal opinion on the legitimacy of the position held by the Customs Service concerning the imposition of customs and tax duties on individuals who bring in fuel from Kaliningrad Oblast: The author agrees with the interpretation of the notion “occasional import” given by the Customs Service. At the same time he claims that the attitude, according to which any import made in connection with a journey is an “occasional import”, is not legitimate. Moreover, he believes that the Customs Service has no powers that would allow it to independently adopt rigid and general criteria to classify journeys as “occasional” or “non-occasional”. Hence, the instructions from the Customs Service cannot be a legally effective tool for defining the character of imports.

**Keywords:** fuel | tax | Russia | Customs

**Słowa kluczowe:** paliwo | podatek | Rosja | Służba Celna

Profesor doktor hab. nauk prawnych, profesor na Uniwersytecie Łódzkim;  
hdzwonkowski@poltax.pl.

### **Przedmiot opinii**

Przedmiotem opinii jest odpowiedź na następujące pytania:

1. czy prawidłowa jest interpretacja pojęcia „przywóz okazjonalny” dokonywana przez Służbę Celną,
2. czy nie jest oczywiste, że przywóz różnego rodzaju towarów (w tym paliwa) z innego kraju do Polski odbywa się zawsze w związku z podróżą do tego kraju, a co za tym idzie wspomniane towary nabywane są przez podróżujących przy okazji takiej podróży? (nabywanie towarów przy okazji podróży determinuje okazjonalność przywozu ich do Polski),

<sup>1</sup> Opinia sporządzona 1 sierpnia 2013 r. na zlecenie Klubu Parlamentarnego Platforma Obywatelska; BAS-WASGPiU-1817/13.

3. czy Służba Celna ma prawo samodzielnie decydować, że akurat 10-krotne przekroczenie granicy może być uznane za okazjonalne, a 11-krotne już nie? Skąd biorą się ustalenia dotyczące częstokrotności przekraczania granicy? Czy ustalenia tego typu mieszczą się w zakresie uprawnień Służby Celnej, a jeśli nie, to jaka instytucja powinna tego dokonać i w jakiej formie.

### **Stan faktyczny opisany przez zlecającego**

Pod koniec 2012 r. Służba Celna wystosowała wiele decyzji skierowanych do mieszkańców terenów objętych małym ruchem granicznym z obwodem kaliningradzkim (okręgiem królewieckim). Istniało bowiem podejrzenie, że istnieje proceder nielegalnego handlu rosyjskim paliwem, głównie wśród mieszkańców województwa warmińsko-mazurskiego i pomorskiego. W decyzjach tych retrospektywnie ustalono kwotę długu celnego i określono wysokość zobowiązania w stosunku do paliwa wprowadzonego na obszar celny Wspólnoty. Służba Celna jest zadania, że do osób, które często jeżdżą za „wschodnią granicę”, nie stosuje się zwolnień określonych w szczególności w art. 6 dyrektywy Rady 2007/74/WE i art. 56 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż w ich wypadku przywóz paliwa nie odbywa się okazjonalnie ani też nie dotyczy towarów na własny użytek lub użytek rodziny. Powyższe stanowi zdaniem organów celnych podstawę do stosownych ustaleń w zakresie kwoty długu celnego i określenia wysokości innych zobowiązań. Ponadto od maja 2013 r. na granicy z okręgiem królewieckim wprowadzono obostrzenia przewidujące możliwość tylko 10-krotnego wjazdu do Rosji w ciągu miesiąca. Kolejne przekroczenie granicy ma w domyśle organów celnych charakter handlowy. Dodatkowo zdaniem Służby Celnej „przywóz okazjonalny” to przywóz odbywający się „rzadko, sporadycznie”, ale „przy okazji podróży”. Jednocześnie przywóz towarów będzie okazjonalny pod warunkiem, że dojdzie do niego nie więcej niż 10 razy w miesiącu.

### **Analiza prawna zagadnienia**

Przystępując do rozważań w przedmiocie prawidłowości stanowiska zajmowanego przez Służbę Celną, której działania skutkują opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym osób dokonujących przywozu do kraju paliwa z obwodu kaliningradzkiego, należy w pierwszej kolejności zwrócić uwagę, że obowiązujące w tej materii przepisy krajowe, w tym art. 55 ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: u.p.t.u.), stanowią implementację w polskim porządku prawnym postanowień dyrektywy Rady 2007/74/WE z 20 grudnia 2007 r. w sprawie zwolnienia towarów przywożonych przez osoby

podróżujące z państw trzecich z podatku od wartości dodanej i akcyzy (Dz.Urz. UE L 346 z 29 grudnia 2007, s. 6; dalej: dyrektywa 2007/74/WE)). W związku z tym formułowane na podstawie regulacji dyrektywy 2007/74/WE unormowania obowiązujące w prawie krajowym muszą podlegać ocenie przez pryzmat reguł wyznaczonych postanowieniami owej dyrektywy oraz muszą pozostawać w zgodzie z jej zasadniczymi rozwiązaniami prawnymi.

Dyrektywa 2007/74/WE formułuje zasadę, zgodnie z którą bagaż osobisty osoby podróżującej z państwa znajdującego się poza terytorium Unii Europejskiej obejmuje paliwo znajdujące się w standardowym zbiorniku dowolnego pojazdu silnikowego oraz paliwo znajdujące się w przenośnym kanistrze, którego ilość nie przekracza 10 litrów.

Jednocześnie dyrektywa przewiduje zwolnienie od należności podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego towarów przewożonych w bagażu osobistym osoby podróżującej, pod warunkiem że:

- ilość i rodzaj tych towarów wskazują na przywóz o charakterze niehandlowym (to taki przywóz, który odbywa się okazjonalnie i obejmuje wyłącznie towary na własny użytek podróżnych lub ich rodzin lub towary przeznaczone na prezenty),
- wartość przywożonych towarów nie przekracza 300 euro (do dnia 30 listopada 2008 r. limit ten wynosił 175 euro), natomiast w przypadku podróżnych w transporcie lotniczym i morskim – wartość towarów nie przekracza 430 euro, przy czym ustalenie wartości towarów przewożonych w bagażu osoby podróżującej powinno nastąpić w momencie powstania ewentualnego obowiązku podatkowego, a więc w chwili powstania długu celnego.

Poddawane analizie rozwiązania zawarte w krajowych unormowaniach w sposób prawidłowy i pełny realizują cele wyznaczone postanowieniami dyrektywy 2007/74/WE oraz pozostają w pełnej zgodności z jej treścią.

Zgodnie z art. 56 ust. 1 u.p.t.u. zwalnia się od podatku import towarów przywożonych w bagażu osobistym podróżnego przybywającego z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, jeżeli ilość i rodzaj tych towarów wskazuje na przywóz o charakterze niehandlowym, a wartość tych towarów nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 300 euro.

Jednocześnie zgodnie z art. 56 ust. 5 u.p.t.u. przez bagaż osobisty rozumie się cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym, wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz. Bagaż osobisty obejmuje paliwo znajdujące się w standardowym zbiorniku dowolnego pojazdu silnikowego oraz paliwo znajdujące się w przenośnym kanistrze, którego ilość nie przekracza 10 litrów.

Polski ustawodawca przewidział również w treści art. 56 ust. 6, że korzystający ze zwolnienia od należności podatkowych przywóz o charakterze niehandlowym oznacza przywóz spełniający kumulatywnie (łącznie) następujące warunki:

1. odbywa się on okazjonalnie,
2. obejmuje wyłącznie towary na własny użytek podróżnych lub ich rodzin lub towary przeznaczone na prezenty.

W rezultacie z punktu widzenia możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku paliwa przywożonego na obszar Unii Europejskiej z kraju trzeciego kluczową rolę odgrywa pojęcie przywozu odbywającego się „okazjonalnie”, stanowiące jeden z dwóch elementów charakteryzujących zwolniony z podatku przywóz o charakterze niehandlowym.

W tym miejscu należy wyraźnie zaznaczyć, że zarówno przepisy unijne, jak i polskie unormowania (w tym oczywiście również podatkowe) nie zawierają szczegółowego wyjaśnienia pojęcia „przywozu okazjonalnego”. Oznacza to, że podejmując próbę zdefiniowania analizowanego sformułowania, należy przede wszystkim odwołać się do podstawowych reguł wykładni językowej, w ramach której interpretacja prawa dokonywana jest na podstawie analizy języka użytego przez ustawodawcę, w tym wypadku języka potocznego, którym posłużył się prawodawca, formułując przepis art. 56 ust. 5 u.p.t.u. Należy bowiem zaznaczyć, że zwroty użyte w tekście prawnym mogą mieć swoje znaczenie, odmienne od tego, jakie nadaje się danemu słowu lub słowom w języku potocznym, pod warunkiem że takie szczególne znaczenie zostało wyjaśnione przez ustawodawcę (np. w słowniczku ustawowym). Tymczasem w odniesieniu do pojęcia „przywozu okazjonalnego” nie zdecydowano się na zamieszczenie w treści obowiązujących przepisów wyjaśnienia jego znaczenia (w tym definicji), co oznacza, że w pełni zasadne jest sięgnięcie do jego znaczenia funkcjonującego w języku potocznym.

Zgodnie z definicją zawartą w *Słowniku języka polskiego*<sup>2</sup> pojęcie „okazjonalny” ma dwa znaczenia: 1. *odnoszący się do określonej okazji – okoliczności, sytuacji*, 2. *nieczęsto się zdarzający, sporadycznie*.

Powyższe oznacza, że przywóz okazjonalny jakiegokolwiek dobra ma miejsce albo w związku z odbytą podróżą (niejako „przy okazji” odbywanej podróży), albo w kolejno występujących znacznie od siebie oddalonych odstępach czasu.

W konsekwencji należy przyjąć, że podmioty wwożące paliwo z **okręgu królewieckiego** dokonują przywozu okazjonalnego w następujących sytuacjach:

1. dokonują tejże czynności w związku z innymi, zasadniczymi czynnościami, a więc „przy okazji” dokonywania innych czynności, np. wyjazdów turystycznych, rodzinnych itp.,

<sup>2</sup> Adres: [www.sjp.pwn.pl](http://www.sjp.pwn.pl).

2. dokonują teźże czynności rzadko, sporadycznie, a więc w znacznych odstępach czasu występujących między poszczególnymi przywozami.

Podkreślić należy, że z „przywozem okazjonalnym” w pierwszym przedstawionym powyżej rozumieniu będziemy mieć do czynienia jedynie wówczas, gdy zasadniczy cel odbywanej podróży nie zakłada, iż jest ona podejmowana przede wszystkim z zamiarem dokonania przywozu określonego dobra. Innymi słowy, przywóz dokonywany „przy okazji” musi obejmować jedynie te sytuacje, w których główny, najważniejszy cel podróży jest inny, niż chęć przywozu określonego towaru (np. paliwa). W przeciwnym wypadku, tzn. gdybyśmy przyjęli za zasadne stanowisko, które zakłada, że każdy przywóz dokonany w związku z jakkolwiek podróżą jest przywozem okazjonalnym, oznaczałoby to, iż mamy do czynienia z nieracjonalnym ustawodawcą, formułującym w art. 56 ust. 6 ustawy o VAT warunek, który jest spełniony w każdej możliwej sytuacji (każdy przywóz dokonany w związku z jakimkolwiek wyjazdem jest przywozem okazjonalnym). Tymczasem zamysł ustawodawcy należy odczytywać w odmienny sposób, bowiem w pojęciu „przywozu okazjonalnego” mieszczą się jedynie te przypadki, w których przywóz dokonywany jest „przy okazji” dokonywania innych, zasadniczych czynności.

W rezultacie uznać należy, że sposób rozumienia pojęcia „przywóz okazjonalny” przedstawiony w stanowisku Służby Celnej w aspekcie dotyczącym pierwszego rozumienia tegoż sformułowania (przywóz dokonywany w związku z określoną okolicznością, niejako „przy okazji”) jest słuszny, natomiast odmiennie stanowisko jest nieprawidłowe.

Powyższe stanowisko nie oznacza jednak, że wszystkie twierdzenia Służby Celnej są słuszne i zasługują na uwzględnienie.

Przede wszystkim należy się sprzeciwić takiej interpretacji pojęcia „przywóz okazjonalny”, która zakłada, że czynność taka nie będzie miała miejsca w sytuacji, gdy dojdzie do wyjazdu poza terytorium Unii Europejskiej częściej niż 10 razy w ciągu miesiąca. Co prawda, jak wskazano powyżej, definicja pojęcia „przywóz okazjonalny” zakłada, że jest to czynność dokonywana rzadko, sporadycznie, a więc w znacznych odstępach czasu występujących między poszczególnymi przywozami, jednakże nie oznacza to, iż można swobodnie przyjmować w odniesieniu do wszystkich typów sytuacji ścisłe, formalne kryteria (np. liczby przekroczeń granicy w ciągu miesiąca), mające rozróżnić przywóz o charakterze „okazjonalnym” bądź też „nieokazjonalnym”.

Powyższe oznacza, że każdy przywóz paliwa powinno się oceniać indywidualnie, z uwzględnieniem zasad logiki i doświadczenia życiowego. W niektórych przypadkach nawet 15- czy 20-krotne przekraczanie granicy w ciągu miesiąca może mieć uzasadnienie (np. z uwagi na związki rodzinne, majątkowe, pracownicze), które nakazuje uznać, że przywóz taki ma charakter okazjonalny i nie powinien podlegać opodatkowaniu. Z drugiej strony mogą występować

i takie sytuacje, w których nawet kilkakrotne przekroczenie granicy w ciągu miesiąca będzie wskazywało na to, że zwolnienie z podatku nie będzie przysługiwało, bowiem przywóz nie będzie mógł zostać zakwalifikowany jako „okazjonalny” (np. w sytuacji, kiedy podatnik odbywa podróż i przywozi paliwo wyłącznie w celach handlowych, tzn. przekraczanie granicy ma na celu wyłącznie nabycie tańszego paliwa i jego odsprzedaż w Polsce).

W wytyczeniu granicy między przywozem „okazjonalnym” a „nieokazjonalnym” pomocne może być również oparcie się na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE, Trybunał Sprawiedliwości), który uznaje, że czynność nie może być traktowana jako „okazjonalna”, jeżeli stanowi bezpośrednio, stałe zajęcie mające na celu osiągnięcie dochodów<sup>3</sup>.

W kontekście powyższego warto również odwołać się do orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości z 4 czerwca 2002 r. w sprawie nr C-99/00 *Kenny Roland Lyckeskog* dotyczącego *stricte* problematyki opodatkowania towarów przewożonych przez podróżnych. W wyroku tym Trybunał wskazał, że organy celne muszą prezentować każdorazowo indywidualne podejście, analizując w każdym indywidualnym wypadku, czy mają do czynienia z towarami o przeznaczeniu handlowym czy też nie, biorąc pod uwagę styl życia i zwyczaje każdego z podróżnych, a rodzaj i ilość (a więc pośrednio również częstotliwość) przewożonych towarów są tylko jedną ze wskazówek, jakie organy celne powinny wziąć pod uwagę.

Warto również podkreślić, że TSUE w omawianym orzeczeniu uznał, iż przepisy i praktyki administracyjne stosowane przez państwo członkowskie, wprowadzające w sposób wiążący ograniczenia wobec towarów zawartych w bagażach podróżnych korzystających ze zwolnień celnych lub które wprowadzałyby domniemanie dowodu istnienia handlowego przeznaczenia towarów, ze względu na ilość tych towarów (a więc pośrednio również ze względu na częstotliwość wyjazdów, która wiąże się ściśle z ilością wwożonych towarów) są sprzeczne z prawem Unii Europejskiej<sup>4</sup>.

W rezultacie zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości z 4 czerwca 2002 r. instrukcje opracowywane przez organy celne, w tym również taka, która zakłada, że przywóz okazjonalny wiąże się z nie częstszym niż 10-krotnym przekroczeniem granicy, nie mogą być prawnie skutecznym sposobem dokonywania niepodważalnych twierdzeń w zakresie charakteru przywozu. Są one bowiem niewiążącym narzędziem mającym na celu usprawnienie procedur celnych, a nie źródłem nakładania ciężarów podatkowych na podatników.

<sup>3</sup> Na przykład wyrok TSUE z 11 lipca 1996 r. w sprawie C306/94, *Régie dauphinoise*, Rec. s. oI 3695, pkt 22.

<sup>4</sup> Patrz również M. Markiewski, *Orzeczenie ETS z 4 czerwca 2002 r. w sprawie nr C-99/00 dotyczące towarów znajdujących się w bagażach podróżnych*, [www.monitorc.pl](http://www.monitorc.pl).

Zatem, mimo że w polskim systemie prawa nie ma legalnej definicji pojęcia „przywozu okazjonalnego”, to kryteria jego wyodrębnienia nie mogą mieć swego źródła w instrukcjach i wytycznych Służby Celnej, których zasadniczym celem jest ułatwienie stosowania przez organy celne procedur przy egzekwowaniu przestrzegania prawa przez podróżnych. W szczególności należy się sprzeciwić nakładaniu podatku, które następuje w takiej sytuacji *de facto* nie na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego (tj. ustaw, rozporządzeń, przepisów prawa międzynarodowego oraz aktów prawa miejscowego w zgodzie z Konstytucją RP), lecz opiera się na wewnętrznych aktach stosowania prawa wiążących jedynie administrację podatkową, i niemogących w związku z tym stanowić podstawy do nakładania na obywateli jakichkolwiek obciążeń.

Na koniec warto zauważyć, że obecne rozwiązania prawne nie zakładają istnienia jakiegokolwiek instytucji, która mogłaby dokonać prawomocnych ustaleń dotyczących częstokrotności przekraczania granicy, które miałyby skutkować zwolnieniem z podatku lub opodatkowaniem. Jedyne pośrednie kryteria różniczenia przywozów „okazjonalnych” i nieokazjonalnych” wynikają z zaprezentowanego powyżej orzecznictwa TSUE.